

מדינת ישראל
ועדת הערר המחוזית
לפיצויים והיטלי השבחה
מחוז מרכז

בפני:

יו"ר הוועדה: עו"ד יוני שורץ
חברי הוועדה: נציגת מתכנתת המחוז - גיטה ורדי
עו"ד אפי שבח

העוררים:

בנצלוביץ רונן ואח'
ע"י ב"כ עו"ד רונית אלפר
-נגד-

המשיבה:

הוועדה המקומית לתכנון ובניה ראשון לציון
ע"י ב"כ עו"ד יעקב ברכה

החלטה

א. פתח דבר

- הערר דנן הוגש בגין דרישת תשלום היטל השבחה על סך של כ-27 מיליון ₪.
- דרישת התשלום הופקה לעוררים בעקבות חתימתם על הסכם עם חב' פרשקובסקי השקעות ובניין בע"מ, לצורך קידום פרויקט בנייה ב-"מתחם האלף" בעיר ראשון לציון.
- בעוד שהוועדה המקומית לתכנון ובניה ראשון לציון סבורה כי מדובר בהסכם מכר (קומבינציה) המהווה "מימוש זכויות", לטענת העוררים יש לבטל את דרישת התשלום, מאחר שההסכם עליו הם חתמו אינו הסכם מכר, אלא הסכם אופציה, אשר אינו עולה כדי "מימוש זכויות".
- על רקע מחלוקת זו, נדרשנו בערר זה להכריע בשאלה האם הסכם אופציה מהווה "מימוש זכויות" המקיף חבות בהיטל השבחה.
- נקדים אחרית לראשית ונאמר, כי החלטנו לקבל את הערר ולבטל את דרישת התשלום במלואה. זאת מן הטעם שכלל, אין לראות בהסכם אופציה משום "מימוש זכויות" המביא לחבות בהיטל השבחה, ובפרט, כאשר גם הסכם האופציה הספציפי מושא הערר דנן אינו עולה כדי "מימוש זכויות".

ב. הרקע העובדתי

1.ב. המקרקעין מושא הערר

6. המקרקעין מושא הערר דנו, ממוקמים ב-"מתחם האלף" בעיר ראשון לציון, והינם חלק מחלקה 10, בגוש 3947, והם מהווים מגרש מספר 1061 על פי תוכנית 413-0669127 - מתחם ג' - רצ/מק/1/1000/7 (פרסום ברשומות: 31.01.2022, מס' י.פ.: 10168) (להלן: "התכנית"), שהינה תכנית איחוד וחלוקה מחדש למתחם ג' בהתאם להוראות התכנית הראשית - תוכנית 413-0128595 - רצ/1/1000 (פרסום ברשומות: 10.04.2016, מס' י.פ.: 7246).
7. העוררים הם בעלי הזכויות הרשומים בחלקים יחסיים בחלקת המקור (חלקה 10 בגוש 3947), ומי שזכאים להירשם כבעלי הזכויות במגרש 1061 בהתאם לטבלת ההקצאות והאיזון של התוכנית.

2.ב. הסכם האופציה מושא הערר

8. ביום 29.10.2023, חתמו העוררים על חוזה עם חב' פרשקובסקי השקעות ובניין בע"מ (להלן: "היזם"), אשר הוכתר בכותרת "הסכם אופציה" (להלן: "הסכם האופציה").
9. במסגרת הסכם זה, העניקו העוררים ליזם, אופציה ייחודית, סחירה ובלתי חוזרת, ללא תמורה, להתקשר עמם בעסקת קומבינציה לרכישת 47.5% מכלל זכויותיהם במגרש.
10. אל הסכם האופציה צורף כנספח "ג", נוסח מפורט של הסכם קומבינציה (להלן: "הסכם הקומבינציה"), על פיו, ככל שהיזם יבחר לממש את האופציה, הוא ירכוש את חלקו במגרש ובתמורה יעניק לעוררים שירותי בנייה מלאים להקמת יחידות הבעלים.
11. הצדדים חתמו על טיוטת הסכם הקומבינציה בראשי תיבות בלבד, על מנת לאשר כי נוסח זה מוסכם עליהם ככל שהאופציה תמומש, ובסעיף 8.1 להסכם האופציה נקבע מפורשות, כי אין בחתימה זו כדי להעניק תוקף משפטי מחייב להסכם הקומבינציה, וכי זה ייכנס לתוקפו אך ורק עם מימוש האופציה כדן.
12. הסכם האופציה הסמיך את היזם לקדם על חשבונו את הליכי התכנון והרישוי מול מוסדות התכנון במהלך תקופת האופציה.
13. ואכן, במהלך תקופת האופציה, פעל היזם לקידום הליכי הרישוי והתכנון של הפרויקט, ובמסגרת זו, הגיש היזם בקשה להיתר בניה, וקידם תוכנית עיצוב.
14. בד בבד, נרשמה הערת אזהרה לטובת היזם בלשכת רישום המקרקעין, כאשר הוסכם בסעיף 8.2 להסכם האופציה, כי ככל שהאופציה לא תמומש, תימחק ההערה באמצעות ייפוי כוח בלתי חוזר שהופקד בנאמנות.
15. הסכם האופציה דווח לרשויות מיסוי מקרקעין, אשר סיווגו אותו כהסכם אופציה פטור ממס שבח וממס רכישה, בהתאם להוראות סעיף 49 ל-חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963.

3.ב. דרישות התשלום של הועדה המקומית

16. ביום 11.7.2024, שלחה הועדה המקומית לתכנון ובניה ראשון לציון (להלן: "הועדה המקומית") לעוררים, דרישה ראשונה לתשלום היטל השבחה בסך כולל של למעלה מ-53 מיליון ש"ח, וזאת בגין החתימה על הסכם האופציה.
17. ביום 8.8.2024, פנו העוררים לוועדה המקומית, ודרשו את ביטול החיוב, תוך שהם מבהירים כי מדובר בהסכם אופציה אותנטי שטרם מומש, אשר אינו מקנה ליזם זכויות קנייניות או חזקה במקרקעין, ומשכך אינו עולה כדי "מימוש זכויות" המחייב בהיטל השבחה. כמו כן, העבירו העוררים לוועדה המקומית את הסכם האופציה, וכן את האישורים שהתקבלו מאת רשויות מיסוי מקרקעין, המעידים על סיווג העסקה כעסקת אופציה.

18. ביום 12.8.2024, הודיע נציג הועדה המקומית לעוררים, כי דרישת התשלום "תבוטל בשלב זה", וכן הובהר כי החלטת הביטול מתקבלת "על יסוד הצהרתכם כי ההסכם האמור הנו הסכם אופציה, שאינו מהווה מימוש זכויות", תוך שהועדה המקומית ביקשה מהעוררים לעדכנה עם משלוח הודעת מימוש האופציה.
19. כחמישה חודשים לאחר מכן - ביום 12.1.2025, שלחה הועדה המקומית לעוררים דרישת תשלום שנייה - היא דרישת התשלום מושא הערר דנן (להלן: "דרישת התשלום"), בסך של כ-27 מיליון ₪.
20. ביום 16.02.2025, הבהירה הועדה המקומית לעוררים את שינוי עמדתה (באמצעות דוא"ל), כי "לאחר מעבר על נוסח הסכמי הקומבינציה והאופציה, אנו סבורים מנוסחם כי עסקינן בהסכם קומבינציה המהווה אירוע מימוש לצרכי דיני היטל ההשבחה".
21. על רקע מסכת עובדתית זו, הגישו העוררים את הערר שלפנינו, במסגרתו הם טוענים כי יש לבטל את דרישת התשלום, הואיל ואין בחתימה על הסכם האופציה כדי להוות "מימוש זכויות" המחייב בהיטל השבחה.

4.ב. הארכת תקופת האופציה

22. להשלמת התמונה העובדתית יצוין, כי תקופת האופציה הוגדרה בהסכם האופציה, כך שהיא תחול עד 24 חודשים ממועד חתימת ההסכם, דהיינו עד ליום 29.10.2025.
23. ברם, במהלך הדיון שנערך בפנינו, עדכנו העוררים, כי הצדדים להסכם האופציה הסכימו על הארכת תקופת האופציה עד ליום 28.7.2026, וכי הם מסרו דיווח על הארכה זו לרשויות מיסוי מקרקעין אשר הוסיפו להכיר בעסקת האופציה, כעסקת אופציה פטורה.
24. כלומר, לעת עתה, טרם מומשה האופציה, ולטענת העוררים, היזם הודיע להם כי אין בכוונתו לממשה גם בעתיד.

ג. טענות הצדדים

25. להלן תפורטנה טענות הצדדים כפי שהועלו בכתבי הטענות, ובדיון שנערך בפנינו:

ג.1. עמדת העוררים

26. העוררים טוענים כי יש לבטל את דרישת התשלום שהפיקה הועדה המקומית, בטענה המרכזית כי חתימה על הסכם אופציה אינה עולה כדי "מימוש זכויות" כהגדרתו בסעיף 1 לתוספת השלישית ל-**חוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965**.
27. לשיטתם, הסכם אופציה אותנטי מעניק אך ורק זכות ברירה (אופציה) לרכוש זכות במקרקעין בעתיד, והסכם האופציה שנחתם בינם לבין היזם נוסח במפורש כהסכם אופציה חד צדדי, שבו כוח ההכרעה הבלעדי והמוחלט אם להתקשר בעסקת הקומבינציה מסור ליזם בלבד, בעוד שהעוררים כבולים להתחייבותם ללא דרך חזרה.
28. העוררים מבהירים כי הסכם הקומבינציה שצורף כנספח להסכם האופציה (נספח ג' להסכם האופציה), מעולם לא נחתם כחובה מחייב העומד בפני עצמו, אלא הוא נחתם בראשי תיבות בלבד, כנספח המגדיר את תנאי העסקה העתידית ככל שהאופציה תמומש, והם מפנים להוראת סעיף 8.1 להסכם האופציה, השוללת באופן מוחלט תוקף משפטי מחייב מהסכם הקומבינציה טרם מימוש האופציה כדין, וקובעת כי זה ייכנס לתוקפו אך ורק עם "מימוש האופציה על פי הסכם זה", כאשר על פי סעיף 6.2 להסכם האופציה, מימוש האופציה לא נעשה באופן אוטומטי אלא היזם נדרש לשלוח הודעת מימוש כתובה, וכן הוא נדרש לשלוח "את הסכם הקומבינציה ונספחיו, כשהוא חתום בחתימה מקורית ע"י הניצעת". כלומר, לטענת העוררים, טיטת הסכם הקומבינציה שצורפה להסכם האופציה שנחתמה בראשי תיבות בלבד, לא יכולה להיחשב כמימוש האופציה.
29. עוד טוענים העוררים, כי היזם שמר על חופש בחירה מלא ובלתי מסויג, וזאת בהסתמך על סעיף 4.15 להסכם האופציה, המעניק לו זכות מפורשת להפסיק את הליכי התכנון והרישוי בכל שלב ועל פי שיקול דעתו הבלעדי,

ועל כן, הואיל וזכות הבחירה של היזם לא נשללה ממנו, הרי שמדובר בהסכם אופציה שלא מהווה "מימוש זכויות".

30. בנוסף טוענים העוררים, כי יש לשאוף להרמוניה נורמטיבית ופרשנית בין דיני היטל השבחה לדיני מיסוי מקרקעין והדין הכללי, ובהקשר זה, הם מציגים את אישורי רשויות מיסוי מקרקעין אשר בחנו את העסקה וסיווגו אותה כהסכם אופציה פטור ממס שבח וממס רכישה בהתאם לתנאים הדווקניים של סעיף 49 ל-**חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963**.

31. לחלופין טוענים העוררים, כי ככל שייקבע כי חל אירוע של "מימוש זכויות", על ועדת הערר לעשות שימוש בסמכותה לפי סעיף 16 לתוספת השלישית ל-**חוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965**, ולפטור אותם מתשלום ריבית פיגורים.

2.ג. עמדת הוועדה המקומית

32. הוועדה המקומית מבקשת לדחות את הערר במלואו, ועומדת על דרישת התשלום שהופקה לעוררים.

33. לטענת הוועדה המקומית, יש לבחון את המהות הכלכלית האמיתית של העסקה על פני לבושה הפורמלי והכותרת שהעניקו לה הצדדים, ולעמדתה, בחינת הוראות הסכם האופציה יחד עם טיוטת הסכם הקומבינציה, מלמדת כי מדובר בעסקה אחת שלמה ומחייבת של מכר חלקי (עסקת קומבינציה) מיום חתימתה.

34. הוועדה המקומית מדגישה, כי היזם החל לפעול באופן אינטנסיבי, רציף ומיידי לקידום הליכי התכנון והרישוי של הפרויקט, בהתאם להתחייבויותיו החוזיות המפורטות בסעיף 7 להסכם הקומבינציה, כאשר במסגרת זו, היזם שכר אדריכלים ויועצים, ערך וקידם תוכנית עיצוב אדריכלית שאושרה על ידי מוסדות התכנון, והגיש בקשה להיתר בנייה אשר אושרה בתנאים על ידי הוועדה המקומית.

35. לשיטת הוועדה המקומית, פעולות אלו, לצד רישום הערת אזהרה לטובת היזם בלשכת רישום המקרקעין, מהוות מנהג בעלים מובהק, ומוכיחות כי היזם ראה עצמו כבעל הזכויות במקרקעין וכמי שמממש את העסקה הלכה למעשה ממועד החתימה על הסכם האופציה, כאשר הוועדה המקומית מציינת כי במסגרת קידום הבקשה להיתר, צוין היזם כבעלים (לטענת העוררים - הדבר לא נעשה במסמכים שהוגשו לבסוף).

36. עוד טוענת הוועדה המקומית כי חופש הבחירה האמיתי של היזם נשלל בפועל, הן בשל העובדה שסעיפי הסכם הקומבינציה שללו מהיזם את חופש הבחירה, והן בשל העובדה שחברה יזמית לא תשקיע משאבים כספיים לצורך קידום תכנון והוצאת היתר בניה, ללא כוונה מוחלטת לממש את העסקה, ועל כן, ההפרדה בין הסכם האופציה להסכם הקומבינציה היא מלאכותית ונועדה אך ורק לצורך תכנון מס והימנעות מתשלום היטל השבחה, ומשכך, יש לראות בהסכם האופציה כהסכם מכר מותלה שהושלם ביום חתימתו.

37. בעוד שבכתב טענותיה התמקדה הוועדה המקומית בהסכם האופציה מושא הערר דנן, וטענה כי הוא אינו הסכם אופציה, הרי שבמהלך הדיון שנערך בפנינו, הוסיפה הוועדה המקומית טענה חדשה, וטענה כי ביחס לדיני היטל השבחה - יש לראות בכל הסכם אופציה כהסכם מכר מותלה שהושלם ביום חתימתו (לכל הפחות בכל הסכם אופציה הכולל נספח של הסכם קומבינציה), היות ומבחן השליטה בעסקה צריך להיבחן בעיני המוכר ולא בעיני הקונה, ומרגע החתימה על הסכם האופציה ורישום הערת האזהרה, המציע מאבד לחלוטין את השליטה במקרקעין וכובל את ידיו באופן בלתי הדיר, ונפרד למעשה מזכויותיו לטובת היזם - הניצע.

38. כן טענה הוועדה המקומית טענה חדשה נוספת, כי קביעה לפיה חתימה על הסכם אופציה אינה מהווה "מימוש זכויות", תביא לכך שהשוק יעבור להשתמש בהסכמי אופציה, כדי לחמוק מתשלום היטל השבחה וכדי "להנדס" עסקאות באופן שיסכל את תכלית החוק ויפגע בקופת הציבור, כגון, כדי "לעקוף" מקרים בהם ניתן פטור מהיטל השבחה רק בגין מימוש בהיתר ולא בגין מימוש במכר.

39. באשר לדרישתם החלופית של העוררים להפחתת ריבית הפיגורים, טענה הוועדה המקומית כי אין הצדקה להפחתה זו, ויש לדחותה.

40. כאמור בפתח הדברים, החלטנו לקבל את הערר ולבטל את דרישת התשלום, היות וככלל, אין להחשיב הסכם אופציה ל-"מימוש זכויות" המביא לחיוב בהיטל השבחה, וגם הסכם האופציה מושא הערר דנן, לא מהווה "מימוש זכויות", ומשכך, אין לחייב את העוררים בהיטל השבחה.

41. להלן נבאר את הכרעתנו:

ד.1. המסגרת הנורמטיבית

ד.1.א. מועד ה-"מימוש זכויות" המחייב בהיטל השבחה

42. הבסיס החוקי שמעניק לוועדה המקומית סמכות לגבות היטל השבחה מצוי בסעיף 196א ל-חוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965 (להלן: "החוק"), כאשר שיעור ההיטל, תנאי גבייתו ודרכי תשלומו מוסדרים בתוספת השלישית לחוק (להלן: "התוספת השלישית").

43. בבסיס היטל השבחה עומדים העקרונות של מניעת עשיית עושר ולא במשפט, והגשמת צדק חלוקתי וחברתי, דהיינו, ראוי כי הנהנה שהתעשר מפעולה תכנונית אשר הרשות המקומית נשאה בעלויותיה, ישתתף גם הוא בחלק מהעלויות שהביאו להשבחת הנכס ויחלוק עם הציבור את ההתעשרות שפעולה תכנונית זו הניבה לו.

44. ר' לעניין זה את דברי בית המשפט העליון ב-ע"א (עליון) 1341/93 סי אנד סאן ביץ' הוטלס בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה תל-אביב-יפו (נבו, 4.01.1999).

45. כן ר' את דברי בית המשפט העליון ב-בר"מ (עליון) 2041/21 הוועדה המקומית לתכנון ובניה ת"א נ' שושנה מדמוני (נבו 22.1.2026):

"ההצדקה לגביית היטל השבחה מעוגנת בעקרונות של צדק חלוקתי וחברתי, לפיהם ראוי כי בעל מקרקעין יחלוק עם הציבור את ההתעשרות שנוצרה לו בעקבות הפעולה המשביחה שביצעה הרשות, וישתתף בכיסוי הוצאות התכנון והפיתוח של הקרקע....."

46. לאור העקרונות הנ"ל, ההצדקה לחייב בהיטל קמה רק כאשר צומחת למחזיק במקרקעין טובת הנאה ממשית, הנובעת במישרין משינוי הנורמות התכנוניות החלות על הנכס ביחס למצב הקודם, דהיינו - יסוד ההתעשרות.

47. ר' לעניין זה את דברי בית המשפט העליון ב-ע"א (עליון) 2761/09 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים נ' הפטריארך היווני אורתודוכסי של ירושלים (נבו 27.8.2012):

"המשותף לשתי התכליות הנזכרות - עשיית עושר ולא במשפט וחלוקת ההתעשרות - הוא יסוד ההתעשרות.

היטל השבחה מוטל כל-אימת שבעל הקרקע התעשר מהפעולה התכנונית של הרשות. דחיית תשלום ההיטל למועד המימוש מתיישבת עם יסוד זה. באין התעשרות, אין היטל."

48. כן ר' את דברי בית המשפט העליון ב-בר"מ (עליון) 7560/22 קיבוץ שדה נחמיה ואח' נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה גליל עליון (נבו 12.2.2025):

"על כן, תנאי בלעדיו אין להטלת החובה לתשלום היטל השבחה הוא קיומה של התעשרות של החייב, ולו התעשרות פוטנציאלית."

49. כאמור לעיל, הסמכות לגבות היטל השבחה קבועה בסעיף 196א לחוק, הקובע כדלהלן:

"ועדה מקומית תגבה היטל השבחה בשיעור, בתנאים ובדרכים שנקבעו בתוספת השלישית ועל פיה."

50. סעיף 1א) לתוספת השלישית לחוק - הוא סעיף ה-"פרשנות", מגדיר את המונח "השבחה", כדלהלן:

“עליית שוויים של מקרקעין עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש

חורג.”

51. בכל הנוגע למועד התשלום של היטל ההשבחה, ישנה הבחנה בין מועד “אירוע המס” - המקים את החבות בהיטל, לבין הזמן בו נדרש התשלום בפועל - “מועד המימוש”.

52. משמעות הדבר היא, כי על אף שהחבות בהיטל מתגבשת במועד הקובע, תשלום ההיטל בפועל נדחה עד למועד מימוש הזכויות, כאשר חישוב היטל השבחה יבוצע ממועד אירוע המס, ובהתאם לסעיף 9 לתוספת השלישית, יתווספו הפרשי הצמדה מהמועד הקובע של אירוע המס ועד מועד המימוש.

53. ויפורט:

54. סעיף 4(1) לתוספת השלישית קובע כי כאשר מקור ההשבחה הינו פעולת תכנון של אישור תכנית (ולא אישור הקלה או אישור שימוש חורג), הוועדה המקומית רשאית לדחות את עריכת השומה בגין ההשבחה שנוצרה עם אישור התכנית, עד למועד מימוש הזכויות, כדלהלן:

“ההשבחה תיקבע בידי שמאי מקרקעין בסמוך לאחר אישור התכנית, התרת השימוש החורג או מתן ההקלה; אולם רשאית הוועדה המקומית לדחות את עריכת שומת ההשבחה עקב אישור תכנית עד למימוש הזכויות במקרקעין שבהם חלה ההשבחה (להלן - דחיית השומה עד למימוש הזכויות);”

55. עם זאת יצוין, כי סעיף 4(4)א) לתוספת השלישית קובע, שניתן לדרוש מהוועדה המקומית לערוך את שומת ההשבחה עוד קודם למועד מימוש הזכויות, ובמקרה שכזה תיערך שומת ההשבחה תוך 90 ימים, כדלהלן:

“החליטה הוועדה המקומית על דחיית עריכת השומה עד למימוש הזכויות, רשאי כל בעל מקרקעין לדרוש מהוועדה המקומית בכל עת, לערוך את שומת ההשבחה בעבור אותם מקרקעין; משנתקבלה דרישה כזו, תיערך שומת ההשבחה לגבי מקרקעין אלה תוך 90 ימים מיום קבלת הדרישה;”

56. סעיף 7א) לתוספת השלישית, מאפשר לדחות את תשלום ההיטל עד למועד מימוש הזכויות במקרקעין, כדלהלן:

“ההיטל ישולם לא יאוחר מהמועד שהחייב בו מימש זכות במקרקעין שלגביהם חל ההיטל, ורשאי החייב לשלם מקדמות על חשבונו עוד לפני קביעת שומת ההשבחה.”

57. סעיף 9 לתוספת השלישית קובע כי בין המועד הקובע של אירוע המס לבין מועד המימוש, יתווספו הפרשי הצמדה בהתאם למדד המחירים לצרכן או מדד תשומות הבניה, לפי הנמוך מהם, כדלהלן:

“עלה מדד המחירים לצרכן או מדד תשומות הבניה שפרסמה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה בסמוך לפני המועד לתשלום ההיטל או כל חלק ממנו, לעומת מדד כאמור שפורסם בסמוך לפני תחילת התכנית, או אישור ההקלה או השימוש החורג, שבעקבותיהם חל ההיטל, יוגדל הסכום שהחייב בהיטל חייב בו, לפי שיעור העליה הנמוך ביותר של שני המדדים האמורים.”

58. סעיף 1א) לתוספת השלישית מגדיר שלושה מצבים של “מימוש זכויות”:

“מימוש זכויות”, במקרקעין - אחת מאלה:

(1) קבלת היתר לפי חוק זה לבניה או לשימוש בהם שלא ניתן היה לתיתו אלמלא אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג שבעקבותיהם חל היטל השבחה;

(2) התחלת השימוש בהם בפועל כפי שהותר לראשונה עקב אישור התכנית שבעקבותיו חל היטל השבחה, ואולם לא יראו בהתחלת שימוש מכוח אישור לשינוי שימוש לפי סעיף 145 כמימוש זכויות;

(3) העברתם או העברת החכירה לדורות בהם, בשלמות או חלקית, או הענקת זכויות בהם הטעונה רישום בפנקסי המקרקעין, בתמורה או ללא תמורה.....”

59. עולה מהאמור, כי ניתן לדחות את ביצוע התשלום, עד קרות אחד מבין האירועים הבאים, כאשר החיוב בהיטל השבחה אינו נדחה, אלא רק פירעונו:

59.1 קבלת היתר בניה או היתר לשימוש במקרקעין;

59.2 התחלת השימוש בהם בפועל;

59.3 העברת הבעלות או החכירה לדורות בהם.

60. לעניין זה ר' את דברי בית המשפט העליון ב-ע"א (עליון) 1321/02 נוה בנין ופיתוח בע"מ נ' הוועדה לבנייה למגורים ולתעשייה, מחוז המרכז (נבו, 26.05.2003):

”אירוע המס המקיים את החבות בהיטל השבחה הוא אפוא מעשה ההשבחה המתרחש עם אישורה של תכנית אשר השביחה את המקרקעין והעלתה את שוויים. אולם ייחודו של היטל השבחה הוא בכך שמועד התשלום אינו מתקיים בו זמנית עם המועד שבו קמה החבות בהיטל, והוא חל רק בעת מימוש הזכות במקרקעין שלגביהם קמה החבות בהיטל.

וכך קובע, לעניין זה, סעיף 7(א) לתוספת השלישית:

”ההיטל ישולם לא יאוחר מהמועד שהחייב בו מימש זכות במקרקעין שלגביהם חל ההיטל, ורשאי החייב לשלם מקדמות על חשבונו עוד לפני קביעת שומת ההשבחה.”

הוראה זו מאפשרת לדחות את עריכת השומה ואת ביצוע התשלום על-פיה עד למימוש הזכויות במקרקעין, אם כי דחייה זו אינן בה כאמור כדי לבטל את עצם קיום החוב, רק השומה ומועד הפירעון נדחים.”

61. הרציונל העומד בבסיס דחיית תשלום ההיטל למועד מימוש הזכויות, נשען על ההנחה כי בנקודת זמן זו מתגבשת אצל הנישום היכולת הכלכלית הנדרשת לפירעון המס מתוך המשאבים העומדים לרשותו.

62. ר' לעניין זה את דברי בית המשפט העליון ב-בר"מ (עליון) 2041/21 הוועדה המקומית לתכנון ובניה ת"א נ' שושנה מדמוני (נבו 22.1.2026):

”עיקרון זה, הדוחה את תשלום היטל השבחה למועד מימוש הזכויות במקרקעין, מבוסס בעיקרו על ההנחה כי במועד מימוש הזכויות, בעל המקרקעין מחזיק במשאבים הנדרשים על מנת לשלם את היטל השבחה.”

63. כאמור, סעיף 1 לתוספת השלישית לחוק, מגדיר שלוש חלופות ל-”מימוש זכויות”, ולענייננו, רלוונטית החלופה השלישית העוסקת במכירת המקרקעין.

64. ביחס לחלופת המכר, קבע בית המשפט העליון ב-ע"א (עליון) 1321/02 נוה בנין ופיתוח בע"מ נ' הוועדה לבנייה למגורים ולתעשייה, מחוז המרכז (נבו, 26.5.2003) (להלן: ”הלכת נוה בנין”), כי לצורך חיוב בהיטל השבחה בגין מכירת המקרקעין, אין הכרח להיצמד למשמעות הקניינית הצרה של ”העברה”, וכי מועד המימוש חל כבר בכריתת החוזה, כדלהלן:

”מהו מועד ”מימוש הזכויות” בעיסקת מכר מקרקעין לצורך תשלום היטל השבחה. האם מועד כריתת החוזה, או שמא מועד רישום ההעברה בלשכת רישום המקרקעין?

.....

ההתעשרות מכוח ההשבחה יוצאת מן הכוח אל הפועל כבר בעת ההתקשרות.

.....

הקושי לאתר את מועד כריתת ההסכם לצורך קביעת מועד תשלום היטל ההשבחה, במקרים של זיכרון-דברים או הסכם המותנה בתנאי מתלה, עלה ועולה גם בהקשרים אחרים, ונמצאו לו פתרונות
(ראו י' הדרי מיסוי מקרקעין (כרך א) [17], בעמ' 337-375; ע"א 489/89 שרון נ' המנהל לעניין חוק מס שבח מקרקעין [15]).
סיכומו של דבר, חוזה המכר במקרה שלפנינו בא בגדר הקטגוריה של "העברת המקרקעין" הקבועה ברישה של סעיף קטן (3), ומועד תשלום היטל ההשבחה לגביו קם ביום כריתת החוזה."

65. הלכה זו חלה ביחס להסכם מכר שלם ומחייב, והיא נשענת על כך שמפגש הרצונות החוזי גמור, הצדדים כבולים לעסקה, והנהנה מן ההשבחה מממש את התעשרותו כבר בשלב ההתקשרות, גם אם הרישום נדחה.

ד.1.1.ב. מועד ה-"מימוש זכויות" בהסכם על תנאי ובהסכם אופציה

66. טרם הבהרת מועד ה-"מימוש זכויות" בהסכם על תנאי ובהסכם אופציה, נעמוד בקצרה על ההבדל בין הסכמים אלו:

ד.1.1.ב.1. ההבדל בין הסכם מותלה להסכם אופציה

67. בנוגע להסכם התלוי בתנאי, מורה סעיף 27 ל-חוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973 (להלן: "חוק החוזים"), כי חוזה יכול להיות מותנה בתנאי, וכי כל צד זכאי לסעדים לשם מניעת הפרתו של חוזה המותנה בתנאי מתלה, גם לפני שנתקיים התנאי, כדלהלן:

"(א) חוזה יכול שיהיה תלוי בהתקיים תנאי (להלן - תנאי מתלה) או שיחדל בהתקיים תנאי (להלן - תנאי מפסיק).
(ב) חוזה שהיה טעון הסכמת אדם שלישי או רשיון על פי חיקוק, חזקה שקבלת ההסכמה או הרשיון הוא תנאי מתלה.
(ג) חוזה שהיה מותנה בתנאי מתלה, זכאי כל צד לסעדים לשם מניעת הפרתו, אף לפני שנתקיים התנאי."

68. בהתאם לסעיף הנ"ל, הסכם מותלה נחשב ל-"חוזה", מעת כריתתו. ברם, אם לימים יתברר כי התנאי לא מתקיים, אזי יחול סעיף 29 לחוק החוזים, העוסק בביטול החוזה או ההתנאה.

69. ר' לעניין זה את עמ"נ (מינהליים ת"א) 46044-03-21 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה גבעתיים נ' מותג עירוני צהל 14 בע"מ (נבו 28.4.2022):

"על פי הדין, חוזה שנערך בין צדדים בעלי כשרות משפטית לכרות חוזה מסוג זה, ותוקף חיוביו מותנה במילוי תנאי מתלה - הוא בכל זאת בבחינת "חוזה" וזאת מעת חתימתו, אלא אם לימים יתברר כי התנאי המתלה לא יתקיים.
הדבר נלמד הן מחוק החוזים והן מההלכה הפסוקה.

.....

עם כריתת (חתימת) ההסכם נוצר חוזה מחייב והתרחש לכאורה אירוע מס - במקרה זה, העברת זכויות במקרקעין.

אכן אם תנאי מן התנאים לא היה מתקיים, החוזה עשוי היה להתבטל (כאמור בסעיף 27.5.11 לחוזה עצמו וככתוב בסעיף 29 לחוק החוזים)."

70. באשר להבדל העיקרי בין הסכם מותלה לבין הסכם אופציה (הסכם לרכישת "זכות לרכישה של זכות במקרקעין". ר' סי' 49 לחוק מיסוי מקרקעין), נקבע בפסיקה, כי הוא טמון בשאלה: בידי מי נמצא כוח ההכרעה לשכלול העסקה הסופית.

71. לעניין זה ר' את דברי כב' השוי' י' עמית ב-ע"א (עליון) 10846/06 בזק החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות (נבו 23.12.2011) (בנוגע לעצם הכרעת התיק, היה כב' השוי' י' עמית בדעת מיעוט):

"התקיימות התנאי המתלה תלויה בצד שלישי לחוזה או בגורם חיצוני, להבדיל

מחוזה אופציה שהברירה נתונה בידי מקבל האופציה."

72. כן ר' את דברי בית המשפט העליון ב-רע"א (עליון) 6734/09 סלון ירושלים מוצרי חשמל בע"מ ואח' נ' כלליר תפעול ואחזקה בע"מ (נבו 26.8.2012):

"ניתן להגדיר חוזה אופציה כחוזה הנותן בידי של אחד הצדדים את הברירה לירות

חוזה נוסף שיחייב את שני הצדדים."

73. מן האמור לעיל עולה, כי ההבדל העיקרי בין חוזה על תנאי לבין הסכם אופציה מצוי בזכות הבחירה ובהיות בעל השליטה על שכלול העסקה העיקרית, כדלהלן:

73.1 הסכם מותנה - הוא הסכם שבו שני הצדדים כבולים מרגע החתימה, והפעלתו (או פקיעתו) כפופה לאירוע עתידי.

73.2 הסכם אופציה - הוא חוזה משני, המעניק לצד אחד (מקבל האופציה) את הכוח הבלעדי והחד צדדי להחליט האם להביא להשתכללות החוזה הנוסף - העיקרי/הראשי, אם לאו.

ד.1.ב.2. מועדי המיסוי בהסכם עם תנאי מתלה ובהסכם אופציה

74. באשר למשמעות הפיסקאלית של חוזה על תנאי, הלכה היא, כי חוזה על תנאי, הוא חוזה שלם ומחייב כבר מרגע כריתתו, וזאת בשונה מהסכם אופציה.

75. הלכה זו נקבעה על ידי בית המשפט העליון ב-ע"א (עליון) 489/89 אלדר שרון נ' מנהל מס שבח מקרקעין (נבו, 21.05.1992) (להלן: "הלכת אלדר שרון"), שם נדון מקרה של עסקת קומבינציה (עסקה שתמורתה היא בניה על יתרת המקרקעין), ונקבע, כי למרות שההסכם מותלה בתנאי - הוא "חוזה שלם מרגע כריתתו" מההיבט החוזי, ועל כן גם לצורך החיוב במיסוי מקרקעין יש לראותו ככזה, כאשר בית המשפט העליון הדגיש, כי בהסכם אופציה לרכישת הנכס בעתיד - הדין שונה, כדלהלן:

"במוקד הערעור שלפנינו עומדת השאלה מהו "יום המכירה" לעניין חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 (להלן - חוק מס שבח), מקום בו מדובר בחוזה מכר מקרקעין המותנה בתנאי מתלה, כאמור בסעיף 27 לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973 (להלן - חוק החוזים).

המערער התקשר בהסכם למכירת מחצית מזכויותיו במקרקעין בעסקה המוכרת כעסקת קומבינציה. נוכל להניח לצורכי הדיון, כי אכן מדובר בחוזה מותלה. ראשית אעיר, כי לא מקובלת עלי ההבחנה בין חוזה מותלה שהתנאי בו התקיים לבין חוזה כאמור שהתנאי בו לא נתקיים. חוזה עם תנאי מתלה הינו חוזה שלם מרגע כריתתו, ואין השלכה רטרואקטיבית לעניין תוקפו בעת כריתתו לעובדה, אם התנאי המתלה נתקיים ואם לאו.

.....

ברם, כפי שאומרת פרופ' שלו, בספרה הנ"ל, אליבא דשני המלומדים דלעיל, החוזה המותנה הינו חוזה שלם, "אלא שבחוזה על תנאי מתלה מושעות תוצאותיו האופרטיביות של החוזה ומושעה כוחו, עד להתקיימות התנאי" (שם, בעמ' 344).

פרשנותה האמורה של פרופ' שלו משקפת גם את דעתי.

אמנם, ניתן למצוא בפסיקתנו אמירות בענייני מס שבח, שלפיהן ההסכם אינו מחייב בטרם נתקיים התנאי המתלה (ראה ע"א 409/80 [3]).

אף אני הבעתי בהזדמנות קודמת בדרך אגב דעה דומה (ע"א 80/83 [4], בעמ' 43).
ברם, לאחר ששקלתי בדבר, מסקנתי היא, כי יש לשאוף להרמוניה בין החוקים
השונים.

אין זה רצוי, כי חוזה ייחשב כחוזה שלם מההיבט החוזי, ואילו לצורך חוק מס שבח
נראה בו חוזה בלתי שלם ולא מחייב.

יפים לעניין זה דברי השופט גולדברג בע"א 665/85 [5], בעמ' 27, כי –
"השאלה הפרשנית בדבר משמעותו של יום המכירה בחוק נוגעת ליחסי
הגומלין שבין דיני חוזים והמשפט הציבורי.
במלים אחרות, אם כללי המשפט הפרטי, החלים על כריתת החוזה ומערכת
היחסים שבין הצדדים לחוזה, יפים הם גם לעניין החיוב במס.
סבורני, כי פרשנות נאותה, הבאה להגשים את מטרת החקיקה, אינה
יכולה לנתק במקרה דנן בין מעגל הדינים, הקשור ליחסים חוזיים, לבין
חבותם של הצדדים במס על-פי החוק.
זאת במיוחד נוכח הגדרות "מכירה" ו"זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק."

....

חוזה מותלה הינו בעל תוקף משפטי מחייב מיום כריתתו (ראה גם: ה' רוסטוביץ',
מס שבח מקרקעין (תשנ"ב) 177-174).

.....

למען שלמות התמונה יצוין, כי הדין עשוי להיות שונה, מקום בו מדובר בחוזה
שטרם נכנס לתוקפו כל עוד לא נתקיים תנאי מסוים, כגון: חוזה שצד לו קטין
והדורש אישור בית המשפט (ע"א 507/80 [7]); חוזה הנערך על-ידי מנהל עיזבון
הכפוף אף הוא לאישור בית המשפט (ראה: ב עמ"ש (חי') 66/91 [14]); או מתן
אופציה לרכישת הנכס בעתיד (ראה: הדרי במאמרו הנ"ל, ד"ר א' אלטר, "מס שבח
- חיוב במס של חוזה מתלה" מיסים ב (6) (1988) 46).

76. עולה מהאמור בהלכת אלדר שרון, כי אין להחיל על הסכם אופציה את דיני החוזה המותלה כאילו היו זהים,
ויש להבחין ביניהם, כך שהסכם מותלה ייחשב כ-"חוזה שלם מרגע כריתתו", בעוד הסכם אופציה לא ייחשב
לכזה.

77. יצוין, כי סעיף 49 ל-חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), יוצר
הסדר ייחודי להסכם אופציה, הקובע כי נתינת האופציה פטורה ממס שבח וממס רכישה, וזאת בכפוף לכך
שהסכם האופציה עומד במס' תנאים המפורטים בסעיף הנ"ל (אופציה בכתב, ניתנת להעברה, בלתי חוזרת מצד
המוכר, תקופה מוגבלת, תקרה לתמורת האופציה, היעדר חזקה, ומסירת הודעה לרשויות), אשר נועדו להבטיח
שמדובר באופציה אמיתית ולא במכר מוסווה.

78. וזו לשון סעיף 49 ל-חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963:
"א) בסעיף זה -

"אופציה" - זכות לרכישה של זכות במקרקעין למעט זכות לרכישה של
זכות באיגוד, שהתקיימו לגביה כל אלה:

(1) האופציה ניתנה בכתב;

(2) האופציה ניתנת להעברה ולמימוש בתנאים הקבועים בהסכם
האופציה;

(3) התחייבות המוכר בהסכם האופציה למכירת הזכות
במקרקעין בתנאים הקבועים בהסכם היא בלתי חוזרת;

(4) האופציה ניתנת למימוש בתקופת האופציה; בסעיף זה, "תקופת האופציה" - תקופה שאינה עולה על 24 חודשים מיום מתן אופציה לראשונה על ידי בעל הזכות במקרקעין, לרבות כל תקופת הארכה שניתנה במהלך תקופת האופציה או לאחר שהסתיימה ואם ניתנו אופציות אחרות בידי אותו בעל מקרקעין לרכישת אותה הזכות במקרקעין כולה או חלקה, יראו את כל התקופות של האופציות האחרות או המוארכות כאמור כתקופת האופציה;

(5) התמורה ששולמה בעבור האופציה במועד מתן האופציה לראשונה לא עולה על 5% משווי הזכות במקרקעין או ממחיר המימוש שנקבע בהסכם האופציה, לפי הגבוה מביניהם;

(6) למחזיק האופציה לא ניתנה זכות חזקה במקרקעין שלגביהם ניתנה האופציה;

(7) הודעה על מכירת האופציה נמסרה למנהל בתוך 30 ימים מיום מתן האופציה, בהתאם לכללים שקבע;

"התקופה הקובעת" - (נמחקה);

"מימוש" - מכירת הזכות במקרקעין שלגביה ניתנה האופציה, למחזיק האופציה;

"מחזיק" - מי שקיבל אופציה מבעל הזכות במקרקעין או מאחר.

(ב) על אף הוראות חוק זה, במכירה של אופציה, שאינה מימוש אופציה יחולו הוראות אלה:

(1) המכירה תהיה פטורה ממס שבח וממס רכישה;

(2) המכירה תהיה חייבת במס רווח הון לפי חלק ה' לפקודה או במס הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה, הכל לפי הענין.

(ג) על אף הוראות חוק זה, במימוש האופציה יחולו הוראות אלה....

79. כלומר, ביחס להסכם אופציה, סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין, מבחין בין מכירת/מתן האופציה ל-"מימוש האופציה", וקובע כי נתינת האופציה, פטורה ממס שבח וממס רכישה.

80. לעומת זאת, כאשר מדובר בהסכם מותנה, אזי, הואיל וחווה עם תנאי מתלה נחשב "שלם מרגע כריתתו", חובת הדיווח לרשות המיסים ותשלומי המיסים נגזרים ממועד חתימת ההסכם.

3.1.1. ב. מועד ה-"מימוש זכויות" לעניין היטל השבחה בהסכם עם תנאי מתלה - ערר אזוריט

81. באשר לדיני היטל השבחה, כאמור לעיל, נקבע בהלכת נוה בנין, כי מועד ה-"מימוש זכויות", לצורך חיוב בהיטל השבחה בגין הסכם מכר, "קם ביום כריתת החווה".

82. אולם, אין די בהפניה להלכת נוה בנין כדי להכריע מהו מועד המימוש לעניין היטלי השבחה, בכל מקרה שבו נחתם הסכם למכירת מקרקעין, שכן יש להבחין לצורך הדיון בענייננו, בין שלוש קטגוריות שונות:

82.1. הסכם מכר רגיל;

82.2. הסכם מכר המותנה בתנאי;

82.3. הסכם אופציה.

83. באשר להסכם מכר המותנה בתנאי, אזי, בהתבסס על הלכת נוה בנין - שעסקה בהסכם מכר רגיל, ועל הלכת אלדר שרון - שדנה בהסכם מותלה בנוגע למס שבח, נקבע ב-ערר (ועדות ערר - תכנון ובנייה דרום) 86062/11 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה אשדוד (נבו 09.08.2011) (להלן: "ערר

אזוריט"), כי גם הסכם מכר הכולל תנאי מתלה, מהווה "מימוש זכויות" במועד כריתתו לעניין היטלי השבחה, ולא במועד התקיימות התנאי.

84. כלומר, כשם שנקבע בהלכת אלדר שרון בנוגע למס שבת, כי "חוזה עם תנאי מתלה הינו חוזה שלם מרגע כריתתו", כך יש לקבוע גם ביחס להיטל השבחה.

85. ועדת הערר בערר אזוריט הבהירה, כי קביעתה מבוססת על כך שישנם טעמים חזקים לקביעת מועד כריתת החוזה בדין הכללי כמועד מימוש הזכויות גם לעניין דיני היטל השבחה, וכי גם משיקולי הרמוניה חקיקתית - ראוי שפרשנות מועד כריתת החוזה בדיני היטל השבחה, תהא תואמת את המועד שנקבע לכך בדין הכללי, וכי כדי שמועד כריתת החוזה יפורש לצורך היטל השבחה באופן שונה מהמועד שנקבע לכך בדין הכללי, צריכים להימצא לכך נימוקים משמעותיים.

86. וזו לשון ועדת הערר ב-ערר (ועדות ערר - תכנון ובנייה דרום) 86062/11 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה אשדוד (נבו 09.08.2011):

"בית המשפט העליון בעניין נוה בנין לעיל מגדיר באופן ברור כי מועד המימוש הינו מועד כריתת החוזה:

.....

ההלכה הפסוקה בדין המהותי לגבי חוזה המותלה בתנאי מתלה הינה כי רואים את החוזה כחוזה תקף ושלים מיום חתימתו, כך שיום כריתת החוזה הינו יום חתימתו ולא יום התקיימות התנאי המתלה.

.....

באופן כללי, ראוי כי פרשנות מועד כריתת החוזה בדיני היטל השבחה תהא תואמת את המועד שנקבע לכך בדין הכללי וזאת משיקולי הרמוניה חקיקתית. על מנת שמועד כריתת החוזה יפורש לצורך היטל השבחה באופן שונה מהמועד שנקבע לכך בדין הכללי צריכים למצוא טעמים חזקים לכך.

במקרה שבפנינו הטעם המרכזי שנותנת העוררת להבחנה בין הדין הכללי לדין בעניין היטל השבחה הינו כי במועד כריתת ההסכם טרם מקבל המוכר את התמורה החוזית ולעומת זאת החוב מתחיל לצבור הפרשי הצמדה וריבית פיגורים. טעם נוסף נעוץ בכך כי כל עוד טרם נתקיים התנאי חל על החוזה ענן של אי וודאות. איננו סבורים כי בטעמים אלו יש בכדי לסטות מהדין הכללי, בפרט כאשר ישנם טעמים חזקים לקביעת מועד המימוש כמועד כריתת החוזה בדין הכללי.

.....

קביעת מועד המימוש כמועד כריתת החוזה מייצרת את הצורך לדרוש מפקיד היטל השבחה או מהאזרח לנתח את החוזה ולהחליט האם מדובר בתנאי מתלה או לאו, ובפניהם ניצב מועד מימוש ברור וחד משמעי המועד בו נכרת ההסכם.

.....

אשר על כן, אנו קובעים כי מועד המימוש בחוזה התלוי בתנאי מתלה הינו מועד כריתת ההסכם ולא מועד התקיימות התנאי, ומכאן מועד המימוש במקרה שבפנינו

הינו יום 3.2.2010."

87. כלומר, בערר אזוריט אשר דן בחוזה מכר מותלה - קרי בחוזה שבו הצדדים כבר גמרו בדעתם להתקשר בעסקה העיקרית, והתקיימות התנאי אינה תלויה ברצונו החופשי של אחד מהם אלא בגורם חיצוני, נקבע, כי לאור האמור בהלכת אלדר שרון - אשר עסקה בהסכם קומבינציה, הרי שגם חוזה על תנאי ייחשב ככזה שהושלם ביום חתימתו, ואין זה ראוי לקבוע מועד מימוש שאינו אחיד, כך שלגבי כל חוזה המותלה בתנאי מתלה יהיה צורך לבחון מתי מתקבלת התמורה ולפי זה לקבוע את מועד המימוש, אלא יש לקבוע כלל אחיד אשר ייתר את

הצורך לדרוש מפקיד היטל השבחה או מהאזרח לנתח את החוזה ולהחליט האם מדובר בתנאי מתלה אם לאו, ויש להציב מועד מימוש ברור וחד משמעי - הוא המועד בו נכרת ההסכם.

88. לסיכום האמור: ערר אזוריט התבסס על הלכת אלדר שרון, וקבע כי כשם שנקבע שם בנוגע למס שבח כי "חוזה עם תנאי מתלה הינו חוזה שלם מרגע כריתתו", כך יש לקבוע גם ביחס להיטל השבחה, כי הסכם עם תנאי מתלה, הושלם ביום חתימתו.

89. קביעה זו השתרשה בפסיקות רבות, ולעניין זה ר' למשל את עמ"נ (מינהליים ת"א) 46044-03-21 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה גבעתיים נ' מותג עירוני צהל 14 בע"מ (נבו 28.4.2022), שם חזר בית המשפט לעניינים מנהליים על הקביעה, כי חתימה על חוזה הכולל תנאי מתלה מביאה לאירוע מס כבר במועד הכריתתה, הן בתחום המיסוי, והן לעניין היטל השבחה, כדלהלן:

"לפי הפסיקה בתחום המיסוי, אשר תרה אחר מועד קרות אירוע מס, התקשרות צדדים בחוזה הכולל תנאי מתלה מביאה לאירוע מס (למשל, מכר) כבר במועד הכריתה, וככלל אירוע המס איננו נדחה לעת קיום התנאי המתלה: ע"א 489/89 אלדר שרון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, [פורסם בנבו] ניתן ביום 21.5.1992. כך גם נפסק בעניין היטל השבחה: ע"א 1321/02 נווה בניין ופיתוח בע"מ נ' הוועדה לבנייה למגורים ולתעשייה מחוז המרכז [פורסם בנבו], ניתן ביום 26.5.2003, וכן ערר (ת"א) 85014/12 רבוע כחול נדל"ן בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה תל אביב, [פורסם בנבו] ניתן ביום 3.1.2016."

90. [יוער בתמצית בנוגע להסכמי קומבינציה, כי נקבע ב-ערר (ועדות ערר - תכנון ובנייה מרכז) 7053/16 אמנון סלונימסקי נ' ועדה מקומית לתכנון ובניה פ"ת (נבו 26.10.2017) (להלן: "ערר סלונימסקי"), שכאשר עסקת הקומבינציה נוגעת לזכויות עתידיות במגרשים שטרם נוצרו, ומותנית באישור תכנית איחוד וחלוקה שתייצר את המגרשים, אין לראות במועד ההתקשרות כמועד המימוש, אלא רק במועד תחילת תוקפה של התכנית, היות והזכויות שנמכרו לא היו זכויות קיימות במקרקעין קיימים, אלא זכויות עתידיות שטרם באו לעולם, ועל כן רק עם תחילת התכנית ניתן יהיה לזהות מימוש של ההתעשרות התכנונית, כדלהלן:

"לצורך החיוב בהיטל השבחה אין לראות במועד ההתקשרות בעסקאות הקומבינציה את המועד בו מועברות הזכויות העתידיות במגרשים העתידיים שיוצרת תכנית 48. אנו סבורים, כי לצורך החיוב בהיטל השבחה בגין מימוש הזכויות בעסקאות אלה (כאמור בסעיף 2 לתוספת השלישית) יש לראות במועד תחילת התוקף של תכנית 48 את מועד העברת הזכויות ליזמים.

....

אין בדברינו כדי לסטות מהפסיקה שהכירה בכך שהסכם על תנאי מתלה הוא חוזה שלם מרגע כריתתו.

כאמור, עמדתנו הינה, כי בנסיבות ענייננו, מהותן הכלכלית של עסקאות הקומבינציה שנחתמו כלל לא היתה מכירת זכויות במקרקעין קיימים (במגרשים שיצרה תכנית 15). במהות מדובר היה ביצירת התחייבות למכירת זכויות עתידיות במקרקעין לא קיימים באותה שעה, ושהיו צפויים להיווצר רק בתכנית 48 ולהיות מוקנים למוכרים בעסקאות הקומבינציה (כנגד זכויותיהם במקרקעין הקיימים באותה עת שלא נעשתה כל התחייבות לגביהן באותן עסקאות).

בנסיבות אלה יש לראות את מועד הקניית ה"בעלות" באותם מקרקעין עתידיים (במובן סעיף 2 לתוספת השלישית) לצורך החבות בהיטל השבחה ברגע כניסתה לתוקף של התכנית למי שהמגרשים הוקצו לו לפי התכנית. רק באותו מועד מדובר

במקרקעין קיימים שניתן להקנות בהם זכויות קנייניות (וכאמור בהלכת נוה בנין - למרות שגם באותו שלב טרם הוקנו זכויות הבעלות במובן הקנייני). לפיכך, קיומו של התנאי המתלה היה רק נסיבה אחת במערכת נסיבתית רחבה יותר שהביאה אותנו בסופו של דבר לקביעת מהותן הכלכלית של אותן עסקאות ולזיהוי המוכרים כגורם המתעשר מאישור תכנית 48, ולפיכך הגורם שלפי תכלית דיני היטל השבחה יש לראותו כבעלים במועד הקובע.

91. יצוין כי כנגד ערר סלונימסקי הוגש ערעור מנהלי שנדחה - עמ"נ (מינהליים מרכז) 11842-12-17 הועדה המקומית לתכנון ולבנייה פתח תקוה נ' אמנון סלונימסקי (נבו 17.9.2018), כן נדחתה גם בקשת רשות הערעור שהוגשה לבית המשפט העליון - בר"מ (עליון) 6938/18 הועדה המקומית לתכנון ולבנייה פתח תקוה נ' אמנון סלונימסקי ו-39 אח' (נבו 21.11.2018), אולם הליכי הערעור עסקו בחלק אחר של החלטת ועדת הערר, ולא בעניין מועד המימוש.

92. אשר על כן, מחד גיסא, במקרה שנדון בערר אזוריט נקבע, כי הסכם עם תנאי מתלה הושלם ביום חתימתו וזאת בהתבסס על הלכת אלדר שרון אשר עסקה בהסכם קומבינציה, אולם מאידך גיסא, במקרה שנדון בערר סלונימסקי נקבע, כי בהסכם קומבינציה שנחתם טרם שאושרה התכנית, ההסכם יושלם רק במועד אישור התכנית.

93. הסבר ההבדל בין מקרים אלו חודד במסגרת עמ"נ (מינהליים ת"א) 35758-09-25 הועדה המקומית לתכנון ובנייה בת ים נ' בקר ב.י. חברה לבניין בע"מ ואח' + עמ"נ (מינהליים ת"א) 62147-09-25 אבי את ניסים בובליל 2002 בע"מ ואח' נ' הועדה המקומית לתכנון ובנייה בת ים (נבו, 4.05.2026) (להלן: "פס"ד בובליל"), שם הובהר בנוגע לחתימה על הסכם פינוי בינוי, כי יש להבחין בין הסכמים שנחתמו לפני אישור התכנית המשביחה - בהם המימוש יהיה רק עם תחילת התכנית ולא בחתימת ההסכם, לבין הסכמים שנחתמו לאחר אישורה של התכנית המשביחה - בהם המימוש יהיה עם חתימת ההסכם, כדלהלן:

"כאשר הסכם פינוי בינוי נחתם לפני אישור התכנית המשביחה, מימוש הזכויות הראשון שלאחר אישור התכנית הוא בהיתר הבניה.
אין בקביעה זו משום שינוי הלכת 'נווה בניין'.

.....

כאשר הסכם פינוי בינוי נחתם לאחר שהתכנית המשביחה כבר אושרה, הרי שהזכויות התכנוניות כבר קיימות במועד החתימה, ההסכם מעביר אותן לידי היזם ולכן מדובר במימוש במכר, החייב בהיטל השבחה ולא חל עליו סעיף הפטור."

94. כלומר, כאשר ההסכם נחתם לפני אישור התכנית המשביחה, אין לראות בו "מימוש זכויות" המצית חיוב בגין זכויות שטרם נולדו. לעומת זאת, כאשר ההסכם נחתם לאחר אישור התכנית, הוא ייחשב ככזה שהושלם ביום חתימתו.

4.ב.1.ד. הכרעתנו - מועד ה"מימוש זכויות" לעניין היטל השבחה בהסכם אופציה

95. לאור כל האמור לעיל, בבואנו לבחון הסכם אופציה, אזי, אמנם לא תמיד זהה פירושו של מונח בחוק אחד לפירושו בחוק אחר, אך בהלכת אלדר שרון נקבע כי: "אין זה רצוי, כי חוזה ייחשב כחוזה שלם מההיבט החוזי, ואילו לצורך חוק מס שבח נראה בו חוזה בלתי שלם ולא מחייב", ולכן נקבע בהלכת אלדר שרון, כי חוזה מותלה הינו: "חוזה שלם מרגע כריתתו", וזאת בשונה מחוזה אופציה, לגביו נקבע בהלכת אלדר שרון, כי: "הדין עשוי להיות שונה, מקום בו מדובר בחוזה שטרם נכנס לתוקפו כל עוד לא נתקיים תנאי מסוים, כגון: מתן אופציה לרכישת הנכס בעתיד".

96. כמו כן, באשר לדיני היטל השבחה נקבע בהלכת נוה בנין כי: "ראוי, ככל הניתן, ליישם כלל של הרמוניה חקיקתית", ובהתאם לכך, בהמשך ישיר להלכת נוה בנין ולהלכת אלדר שרון, נקבע בערר אזוריט, כי ראוי

- שפרשנות מועד כריתת החוזה בדיני היטל השבחה, תהא תואמת את המועד שנקבע לכך בדין הכללי, ועל כן נקבע כי הסכם מכר הכולל תנאי מתלה מהווה "מימוש זכויות" במועד כריתתו, ולא במועד התקיימות התנאי.
97. לפיכך, מאחר ויש לשאוף לקוהרנטיות ככל האפשר, אזי, כשם שכתוצאה מהלכת אלדר שרון נקבע בערר אזוריט, כי הסכם עם תנאי מתלה הוא מושלם ביום חתימתו - גם בנוגע לדיני היטל השבחה, הרי שבדיוק באותה מידה יש לקבוע כי כתוצאה מהלכת אלדר שרון, חוזה אופציה אִנּוּ שלם ביום חתימתו ביחס לעסקה העיקרית - גם בנוגע לדיני היטל השבחה, ועל כן הוא לא מהווה "מימוש זכויות".
98. תוצאה זו מתיישבת עם הלכת אלדר שרון אשר קבעה כי הסכם אופציה שונה מהסכם מותלה, וכן עם השאיפה להרמוניה החוקתית עם ההסדר הקבוע בסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין.
99. אמנם, יכול להיות שוני בין דיני מיסוי מקרקעין ובין דיני היטלי השבחה, אולם, קביעה שהסכם אופציה מהווה "מימוש זכויות", תביא לכך שהשוני לא יהיה בתוצאת החיוב או במועד החיוב, אלא השוני יהיה בעצם הגדרת מהות החוזה, כך שכאשר יעמוד בפנינו חוזה ספציפי, אזי מחד גיסא, אותו חוזה יוגדר לגבי דיני היטלי השבחה כחוזה שלם מרגע כריתתו (ולכן הוא מהווה מימוש זכויות), ומאידך גיסא אותו חוזה יוגדר לגבי חוק מיסוי מקרקעין ככזה שלא הושלם ברגע כריתתו (ולכן הוא לא מחייב במיסוי מקרקעין).
100. כלומר, השוני במערכות הדינים לא יתבטא בתוצאת החתימה על החוזה, אלא בעצם הגדרת המהות של אותו חוזה.
101. תוצאה זו הינה מוקשית, ובהיעדר סיבה הגיונית, אין מקום לקבלה, וכשם שנקבע בהלכת אלדר שרון, כי: **"אין זה רצוי, כי חוזה ייחשב כחוזה שלם מההיבט החוזי, ואילו לצורך חוק מס שבח נראה בו חוזה בלתי שלם ולא מחייב"**, כך אין זה רצוי שחוזה לא ייחשב כחוזה שלם מההיבט החוזי ומההיבט של חוק מיסוי מקרקעין, ואילו לצורך דיני היטל השבחה נראה בו כחוזה שלם ומחייב.
102. זאת ועוד, נקבע בפסיקה, כי עקרון חשוב בפרשנותם של דיני המס הוא החתירה לוודאות משפטית, לפשטות, וליעילות ביישום.
103. לעניין זה ר' למשל את דברי בית המשפט העליון ב-ע"א (עליון) 7084/13 בר יהודה בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה שומרון (נבו 10.5.2016):

"ודאות, פשטות ויעילות - עקרון חשוב נוסף בפרשנותם של דיני המס הוא החתירה לוודאות משפטית, לפשטות וליעילות ביישום - הן מבחינת ציבור הנישומים והן מבחינתה של רשות המסים (ראו: ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פסקה 34 (28.5.2008); עניין שלמי, בפסקה 11 לפסק דיני; עניין גוזלן, בפסקאות 27 ו-37; הדרי, בעמ' 61-62).

ודאות משפטית בדיני המס תורמת לצמצומן של ההתדיינויות המשפטיות בין הרשויות הרלוונטיות לבין הנישומים.

היא גם מאפשרת לנישום לכלכל את צעדיו מראש ובתבונה."

104. לפיכך, קביעה כי הסכם אופציה מהווה "מימוש זכויות", נוגדת את עיקרון הפשטות בהליכים, שכן היא מביאה לכך שהסכמי אופציה העומדים בכל התנאים שנקבעו בסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין, ואשר כתוצאה מכך אושרו על ידי רשויות המס כהסכמי אופציה, ייקבעו על ידי פקידי היטל השבחה, כהסכמים שהם אינם הסכמי אופציה.
105. יודגש, כי לא זו בלבד שהקביעה כי חתימה על הסכם אופציה אינה מהווה "מימוש זכויות" לעניין היטל השבחה, מתיישבת עם ההשוואה לדין הכללי בו נקבע כאמור בהלכת אלדר שרון כי הסכם אופציה אינו מהווה הסכם שלם בנוגע לעסקה הראשית, אלא היא אף מתיישבת עם התכלית שנקבעה בדיני היטלי השבחה, לפיה, יש למסות את הגורם המתעשר, שכן בהתאם לסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין, כדי שהסכם אופציה ייחשב ככזה, התמורה צריכה להתקבל רק עם השתכללות ההסכם העיקרי, ובחתימת הסכם האופציה הותרה קבלת תמורה של 5% בלבד, ומשכך, בניגוד לקבוע בהלכת נוח בנין כי: "ההתעשרות מכוח ההשבחה יוצאת מן הכוח

אל הפועל כבר בעת ההתקשרות", הרי שבהסכם אופציה, עדיין לא הגיע מועד ההתעשרות "בעת ההתקשרות", וזה יוכל להגיע רק כאשר תמומש האופציה, אך לא במועד החתימה על הסכם האופציה.

106. נוכח כל האמור לעיל, למרות שמנקודת מבטו של נותן האופציה - אין לו דרך חזרה, הרי שלאור כל האמור לעיל, מאחר והסכם אופציה הוא לא "חוזה שלם מרגע כריתתו" ביחס לעסקה העיקרית - שכן שכלול העסקה העיקרית תלוי בבחירתו של בעל האופציה, אזי, החתימה על הסכם אופציה, לא מהווה "מימוש זכויות" לעניין היטל השבחה.

ד.1.ג. יש לבחון את ההסכמים מבחינה מהותית ולא על פי כותרתם

107. בצד האמור לעיל - כי הסכם אופציה לא מהווה "מימוש זכויות" לעניין היטלי השבחה, יש ליתן לב לכך שהפסיקה הזהירה מפני שימוש בכותרת "אופציה" כאשר במהות מדובר בהסכם מכר.

108. כלומר, יש לוודא כי אכן מדובר בהסכם אופציה ולא בפיקציה.

109. לעניין בחינת העסקה לפי מהותה הכלכלית ולא לפי צורתה החיצונית או השם שבו הכתירו אותה הצדדים, ר' את דברי בית המשפט העליון ב-ע"א (עליון) 2330/04 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ (נבו 21.5.2006):

"תוצאות המס נגזרות על פי מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה. הצורה הפורמאלית איננה קובעת את תוצאות המס."

110. כן ר' את דברי בית המשפט העליון ב-ע"א (עליון) 7084/13 בר יהודה בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה שומרון (נבו 10.5.2016):

"גישה פרשנית זו הביאה להכרה באפשרות להגדיר עסקה לצורך דיני המס לפי מהותה הכלכלית ולא לפי צורתה החיצונית או השם שבו הכתירו אותה הצדדים..."

111. כן ר' את ערר (ועדות ערר - תכנון ובנייה תל אביב-יפו) 85134/12 נריה אליוף נ' ועדה מקומית לתכנון ובניה קרית-אונו (נבו 28.8.2016) (להלן: "ערר אליוף"), שם נקבע בנוגע לדיני היטל השבחה, כי הסכם שכונה "אופציה", היה למעשה הסכם מכר, בין היתר משום שכלל אופציות הדידות, רישום הערת אזהרה לא מנגנון מחיקה אופייני, ותמורה כלכלית מהותית שכבר הועמדה למוכר, ועל כן הכריעה ועדת הערר, כי מדובר בהסדר הקרוב במהותו למכר ולא להסכם אופציה, כדלהלן:

"הסכם האופציה כולל איפוא אופציות הדידות - לחברה לרכוש את המקרקעין מהעורר בהתאם לתנאי הסכם המכר שצורף כחלק בלתי נפרד מהסכם האופציה, ולעורר למכור לחברה את הנכס בהתאם לאותם תנאים. מבנה זה של העסקה מלכתחילה שונה ממצב של הסכם אופציה "סטנדרטי", שבו נותן האופציה מחוייב כלפי משנהו, ואילו מקבל האופציה חופשי לבחור אם להפעילה אם לאו.

....

העורר קיבל הלכה למעשה עם כריתת האופציה את התמורות שהיה מקבל ממילא לפי המבנה הכלכלי של הסכם המכר, גם אם היה הסכם האופציה מוכתר מלכתחילה בכותרת הסכם מכר.

.....

ואין בהסכם האופציה הוראה העוסקת באפשרות מחיקת הערת האזהרה בתקופת האופציה או אף עם פקיעתה. גם בעניין זה יש כדי לתרום למסקנה כי מבחינה מהותית הסכם האופציה בענייננו הינו הסכם מכר העולה כדי העברת מקרקעין בהתאם לתוספת השלישית."

112. לפיכך, יש לבחון את מהות ההסכם האם הוא הסכם אופציה או הסכם מכר, וככל ומתקבלת המסקנה כי מדובר בהסכם אופציה, אין בחתימה עליו כדי להוות "מימוש זכויות" לצורך חיוב בהיטל השבחה.

ד.1.1.4. סיכום המסגרת הנורמטיבית

113. מכל המובא לעיל עולה, כי מועד ה-"מימוש זכויות", בכל אחד מ-3 סוגי ההסכמים שצוינו לעיל, יהיה כדלהלן:

113.1. הסכם מכר רגיל: מועד ה-"מימוש זכויות", "קם ביום כריתת החוזה", כקבוע ב-**הלכת נוה בנין**.

113.2. חוזה עם תנאי מתלה:

113.2.1. חוזה עם תנאי מתלה (לרבות הסכם קומבינציה) הוא "שלם מרגע כריתתו" - כקבוע ב-

הלכת אלדר שרון בנוגע למיסוי מקרקעין, וכתוצאה מכך נקבע ב-**ערר אזוריט** כי אותו הדין יהא גם בנוגע לדיני היטל השבחה, ועל כן מימוש הזכויות יהיה ביום חתימת החוזה.

113.2.2. בהסכם קומבינציה שנחתם לפני אישור התכנית שהקנתה את הזכויות, ההסכם מושלם

רק עם אישור התכנית - כקבוע ב-**ערר סלונימסקי** וב-**פס"ד בובליל**.

113.3. הסכם אופציה: הוא שונה מהסכם מותלה - כקבוע ב-**הלכת אלדר שרון** בנוגע למיסוי מקרקעין,

וכתוצאה מכך, יש לקבוע את אותו הדין גם בנוגע לדיני היטל השבחה, ועל כן הוא לא ייחשב ל-"מימוש זכויות".

114. בכפוף לכל האמור לעיל, יש לבחון את מהות הסכם האופציה ולא את צורתו החיצונית או השם שבו הכתירו אותו הצדדים.

2.2. מן הכלל אל הפרט

ד.2.א. בחינת מהותית של הסכם האופציה מושא הערר דנן

115. כאמור לעיל, הסכם אופציה אמיתי, אינו חוזה מכר שלם ביחס לעסקה העיקרית, שכן שכלול העסקה העיקרית תלוי בבחירתו של בעל האופציה, ועל כן חתימה על הסכם אופציה, ככלל, אינה מהווה "מימוש זכויות".

116. תוצאה זו מתיישבת עם הלכת אלדר שרון, ועם השאיפה להרמוניה עם ההסדר המיוחד שבסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין.

117. ברם, כמפורט בפרק טענות הצדדים, לטענת הועדה המקומית, בענייננו, אין מדובר בעסקת אופציה, אלא בהסכם קומבינציה - אשר צורך במלוא תנאיו להסכם האופציה, בו היזם מחויב לקדם את התכנון ולפעול להוצאת היתר בניה, ובפועל, מאחר והיזם פעל כמנהג בעלים והגיש בקשה להיתר בניה, וקידם תכנית עיצוב, ובאחד ממסמכי הרישוי הוא אף נרשם כבעל זכויות, הרי שהיזם מימש בפועל את האופציה, ונשללה ממנו זכות הבחירה.

118. לעומת זאת, העוררים מדגישים כי הסכם האופציה הוא ההסכם היחיד שנחתם, וכי הסכם הקומבינציה צורך כנספח בלבד כדי לאשר את ניסוחו, ונכתב בו מפורשות, כי הוא ייכנס לתוקף רק אם תמומש האופציה באמצעות הודעה בכתב, ובאמצעות העברת הסכם קומבינציה חתום, ועל כן עומדת ליזם זכות הבחירה האם לממש את האופציה אם לאו.

119. בבואנו להכריע בשאלת סיווגו של הסכם האופציה שנכרת בין העוררים לבין היזם, אין להסתמך אך ורק על הכותרת הפורמלית שהעניקו לו הצדדים, אלא יש לבחון את מהותו הכלכלית האמיתית והממשית של המנגנון החוזי שנוצר, וזאת בהתאם לפסיקה שצוטטה לעיל, לפיה תוצאות המס נגזרות מן המהות הכלכלית האמיתית של העסקה ולא מלבושה הפורמלי.

120. כמובא לעיל, על פי אמות המידה שנקבעו בפסיקה, חוזה אופציה ייחשב כאותנטי, רק מקום שבו נשמר למקבל האופציה חופש בחירה אמיתי, מלא ובלתי מסויג, להחליט האם להתקשר בעסקה העיקרית.

121. בחינת הסכם האופציה שלפנינו לאורו של מבחן זה, מובילה למסקנה חד משמעית, כי מדובר בהסכם אופציה אמיתי ואותנטי, אשר הותיר בידי היזם חופש הכרעה כלכלי ומשפטי מלא ושלם, וכי אין לראות בו עסקת מכר מוסווית או חוזה על תנאי מתלה המהווה "מימוש זכויות" מיום חתימתו.

122. להלן נבאר את עמדתנו :

123. הועדה המקומית השליכה את יהבה על פעולות התכנון שביצע היזם במהלך תקופת האופציה, ובהן הגשת הבקשה להיתר בנייה, קידום תוכנית העיצוב, ורישום הערת האזהרה, וביקשה לראות בהן מנהג בעלים מובהק, אשר מהווה בפועל מימוש של האופציה, באופן ששולל ממנו את חופש הבחירה.

124. אין בידינו לקבל טיעון זה.

125. קידום הליכי התכנון במהלך תקופת האופציה אינו מהווה חריגה ממוסד האופציה, שכן הסכם האופציה הסמיך את היזם לקדם הליכים אלו על חשבונו, ופעולות אלו נעשו כולן תחת מטריית האופציה ובמטרה לגבש את ההחלטה האם לממשה, והעובדה שהיזם השקיע משאבים בקידום התכנון אינה שוללת את זכות הבחירה שלו. מדובר בסיכון עסקי מחושב ורגיל שנוטל על עצמו יזם, מתוך תקווה כי העסקה תמומש, אולם השקעה זו אינה יוצרת כבילות משפטית או כלכלית למימוש.

126. זאת ועוד, סעיף 4.15 להסכם האופציה, נותן ליזם חופש בחירה מלא ובלתי מסויג להפסיק את קידום פעולות התכנון, כדלהלן :

"מובהר כי ליזם שמורה הזכות להפסיק לקדם את התכנון בכל שלב, על פי שיקול

דעתו הבלעדי ובלבד שתינתן על כך הודעה בכתב לבעלים."

127. קיומה של "זכות מילוט" חד צדדית זו, המאפשרת ליזם לנטוש את קידום התכנון של הפרויקט בכל רגע נתון על פי שיקול דעתו הבלעדי, שוללת מכול וכול את פרשנות הועדה המקומית, לפיה היזם היה כבול לחובת מימוש מובנית או כי חופש הבחירה שלו נשלל בפועל.

128. בנוגע לטענת הועדה המקומית, כי במסמכים שונים שהוגשו לוועדה המקומית צוין היזם כבעל זכויות במקרקעין, מקובלת עלינו טענת העוררים, כי הדבר לא נעשה במסמכים שהוגשו לבסוף, וזאת מעבר לעובדה שאין ממש בטענה זו, שכן גם אם הדבר נעשה במועד, אין בכך כדי להשפיע על פרשנות ומשמעות הסכם האופציה.

129. באשר לרישום הערת האזהרה לטובת היזם, הרי שזהו כלי הגנתי סטנדרטי שנועד להבטיח את בלעדיות האופציה של היזם ולמנוע עסקאות נוגדות מצד הבעלים במהלך תקופת הבדיקה, ובענייננו, רישום ההערת האזהרה נעשה מכוח סעיף 8.2 להסכם האופציה, והצדדים קבעו באותו סעיף, מנגנון ברור ויעיל להפקדת ייפוי כוח בלתי חוזר בנאמנות לצורך מחיקתה המיידית של הערת האזהרה בתוך 14 ימים ממועד פקיעת האופציה ככל שלא תמומש, ועל כן, אין בעצם רישום ההערה, כדי להעיד על העברת זכויות קנייניות או על מימוש העסקה העיקרית.

130. כן יצוין, כי נקבע מפורשות בסעיף 3.2 להסכם האופציה, כי הסכם האופציה אינו מקנה ליזם זכות חזקה או הרשאה לשימוש כלשהו במקרקעין.

131. באשר לצירוף טיוטת הסכם הקומבינציה כנספח ג' להסכם האופציה, אזי, הצדדים חתמו על נספח זה בראשי תיבות בלבד, לצורך אישור נוסח ההסכם, תוך שסעיף 8.1 להסכם האופציה, מבהיר את מעמדו של נספח ג', כדלהלן :

"במועד חתימת הסכם אופציה זה, יחתמו הצדדים על נספח שהינו נוסח הסכם

הקומבינציה על נספחיו, ובחתימתם כאמור הם מאשרים, כי נוסח הסכם

הקומבינציה על נספחיו מוסכם ומקובל עליהם, אך בכפוף לכך שאין בחתימתם

כאמור כדי ליתן תוקף להסכם הקומבינציה.

הסכם הקומבינציה ייכנס לתוקפו עם מימוש האופציה על פי הסכם זה, ככל

שתמוש."

132. כלומר, נקבע מפורשות בסעיף 8.1 להסכם האופציה, כי הסכם הקומבינציה אינו תקף, וכי הוא ייכנס לתוקפו רק עם "מימוש האופציה על פי הסכם זה", כאשר סעיף 6.2 להסכם האופציה, קובע כי מימוש האופציה לא ייעשה באופן אוטומטי, אלא רק לאחר שהיזם יפעיל באופן אקטיבי את מימוש האופציה - באמצעות שליחת "הודעה בכתב", וכן באמצעות שליחת "הסכם הקומבינציה ונספחיו, כשהוא חתום בחתימה מקורית ע"י הניצעת".

133. לאור האמור, ההפרדה החוזית המפורשת שנקבעה בהסכם האופציה בין הסכם האופציה להסכם הקומבינציה, שוללת מכול וכול את האפשרות לראות בטיוטת הסכם הקומבינציה, כחווה שלם ומחייב העומד בפני עצמו טרם מתן הודעה על מימוש האופציה.

134. לפיכך, טיוטת הסכם הקומבינציה שצורפה להסכם האופציה שנחתמה כאמור בראשי תיבות בלבד ולא כשהיא חתומה "בחתימה מקורית ע"י הניצעת" - כפי שנדרש בסעיף 6.2 להסכם האופציה, לא יכולה להיחשב כמימוש האופציה, ולא יכולה להיחשב ככזו השוללת מהיזם את זכות הבחירה.

135. הועדה המקומית הפנתה למקרה שנדון בבית המשפט העליון ב-ע"א (עליון) 7869/14 ד.ד. ליה יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (נבו 9.3.2017), במסגרתו נקבע כי אין מדובר בהסכם אופציה, למרות שהצדדים הכתירוהו ככזה.

136. אולם, עיון בפסק הדין הנ"ל מעלה כי הסיבה שנקבע שם כי אין מדובר בהסכם אופציה, נבעה מכך שלא היה מדובר בהסכם בו מקבל האופציה היה "חופשי", אלא בנסיבות מסוימות הוא היה חייב לממש את האופציה, דהיינו - נשללה ממנו זכות הבחירה.

137. וזו לשון בית המשפט העליון ב-ע"א (עליון) 7869/14 ד.ד. ליה יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (נבו 9.3.2017):

"השופט י' עמית:

.....

ועדת הערר דחתה את ארבעת העררים שהוגשו אליה, בקבעה כי מאפייני הסכם האופציה ואופן ניסוחו מלמדים כי מדובר בעסקת מכר, שכן הצדדים הסכימו כי ככל שיתקיים התנאי המתלה, המערערות תהיינה חייבות לממש את האופציה.

.....

השופט נ' סולברג:

.....

הצוהר הצר שקבע המחוקק בסעיף 49 לחוק וההלכה הפסוקה בעניין, מלמדים כי 'אופציה' כאמור תוכר רק כאשר המוסכם על הצדדים נוסח באופן בהיר ובלתי משתמע, המורה כי למקבל האופציה ניתן חופש בחירה - אם, מתי וכיצד לממש את האופציה.

כאמור, אין זה המצב בענייננו;"

138. לפיכך, ענייננו לא דומה לעניין שנדון ב-ע"א (עליון) 7869/14 ד.ד. ליה יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (נבו 9.3.2017), שכן כאמור לעיל, בחינת סעיפי הסכם האופציה מושא הערר דנן, מראה כי נותרה בידי היזם זכות הבחירה האם לממש את האופציה אם לאו.

139. יצוין, כי המבנה משפטי של הסכם האופציה מושא הערר דנן, שונה בתכלית מהנסיבות שנדונו בערר אליון שהובא לעיל, שם סווג ההסכם כחווה מכר מאחר שכלל אופציות הדדיות (הן לקונה לרכוש והן למוכר למכור), דבר שהוביל לקביעה כי שניהם כבולים בעסקה. בענייננו, לעומת זאת, מדובר כאמור, באופציה חד צדדית

מובהקת המוקנית לזם בלבד, כאשר העוררים כבולים להתחייבותם אך היזם חופשי לחלוטין להחליט אם לממש את האופציה אם לאו.

140. כמו כן, בערר אליוף שולמה תמורה משמעותית, בעוד בענייננו, נקבע במפורש בסעיף 1.2 להסכם האופציה כי:

”מחיר האופציה”: האופציה ניתנת ללא תמורה;”

141. בנוסף, בעוד שבערר אליוף, לא נקבע מנגנון למחיקת הערת האזהרה בתקופת האופציה או עם פקיעתה, הרי שבענייננו, כאמור לעיל, קבעו הצדדים הסדר למחיקתה, כך שאין בעצם רישום הערת האזהרה כדי להעיד על העברת זכויות קנייניות או על מימוש העסקה העיקרית.

142. לאור כל האמור, היות ובענייננו נותרה בידי היזם זכות הבחירה החופשית האם לממש את האופציה, הרי שאין לראות את הסכם האופציה מושא הערר דן כהסכם מכר מותלה המהווה חוזה שלם וגמור מרגע כריתתו שבו הצדדים אינם יכולים לחזור בהם, אלא יש לראותו כהסכם אופציה משני שבו העסקה העיקרית טרם באה לעולם וקיומה תלוי כולו ברצונו החד צדדי של מקבל האופציה, ועל כן, העסקה הראשית עדיין לא השתכללה.

ד.2.ב. משקל סיווג העסקה על ידי רשויות מיסוי מקרקעין

143. חיזוק משמעותי ובעל משקל סגולי רב למסקנתנו בדבר אופיו האותנטי של הסכם האופציה מושא הערר דן, מצוי בסיווגה של העסקה על ידי רשויות מיסוי מקרקעין.

144. כאמור ברקע העובדתי, העסקה דווחה לרשויות מיסוי מקרקעין, אשר בחנו את תנאיה המצטברים וסיווגו אותה כהסכם אופציה פטור ממס שבח וממס רכישה בהתאם להוראותיו הדווקניות של סעיף 49 ל-**חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ”ג-1963**.

145. על מנת לזכות בסיווג זה, נדרשו הצדדים לעמוד בתנאים סטטוטוריים קשיחים הקבועים בסעיף 49 ל-**חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ”ג-1963**, ובהם הדרישה המהותית כי למקבל האופציה לא תוענק זכות חזקה במקרקעין במהלך תקופת האופציה.

146. סיווג הסכם האופציה מושא הערר דן על ידי רשויות מיסוי מקרקעין, אינו עניין זניח, ויש בו כדי להוות אינדיקציה פרשנית כבדת משקל, גם לצורך דיני היטל השבחה.

147. איננו מקבלים את עמדת הוועדה המקומית, לפיה קביעותיה של רשות המסים אינן רלוונטיות לדיני היטל השבחה. כאמור לעיל, הגם שקיימים הבדלים בהסדרים הסטטוטוריים של ענפי משפט אלו, הרי שבכל הנוגע להגדרת מהותה המשפטית והכלכלית של העסקה החוזית הבסיסית, יש לשאוף לקוהרנטיות ולהרמוניה פרשנית מלאה, וכשם שנאמר בהלכת אלדר שרון, כי: **”אין זה רצוי, כי חוזה ייחשב כחוזה שלם מההיבט החוזי, ואילו לצורך חוק מס שבח נראה בו חוזה בלתי שלם ולא מחייב”**, כך אין זה רצוי או יעיל כי חוזה ייחשב כחוזה בלתי שלם ובלתי מחייב מההיבט החוזי והפיסקאלי הכללי, ואילו לצורך דיני היטל השבחה נראה בו כעסקה שלמה ומחייבת המהווה ”מימוש זכויות” מידי.

148. לפיכך, סיווגה של העסקה כעסקת אופציה על ידי רשות המסים, המהווה גוף מקצועי ומוסמך לבחינת המהות הכלכלית של חוזים, מהווה אינדיקציה חזקה ביותר לאותנטיות של הסכם האופציה.

149. זאת ועוד, כאמור לעיל, נקבע בפסיקה, כי עקרון חשוב בפרשנותם של דיני המס הוא החתירה לוודאות משפטית, לפשטות וליעילות ביישום, וכי ודאות משפטית בדיני המס תורמת לצמצומן של ההתדיינות המשפטיות בין הרשויות הרלוונטיות לבין הנישומים.

150. לעניין זה ר' למשל את דברי בית המשפט העליון ב-ע”א (עליון) 7084/13 **בר יהודה בע”מ נ’ הוועדה המקומית לתכנון ובניה שומרון** (נבו 10.5.2016), אשר צוטטו לעיל.

151. לפיכך, קבלת עמדתה של הוועדה המקומית, לפיה, גם במקרה שרשויות המס בחנו את הסכם האופציה וקבעו כי הוא עומד בכל התנאים שנקבעו בסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין, יוכל פקיד היטל השבחה לנתח את אותו

חוזה, ולקבוע שאין מדובר בהסכם אופציה אמיתי, דהיינו תהיה מחלוקת בין הגופים השונים בנוגע לפרשנותו של החוזה הספציפי, הינה קביעה הנוגדת את פשטות ההליכים, ובהיעדר הצדקה הגיונית לכך, אין לקבלה.

ד.2.ג. התייחסות לטענות החדשות של הועדה המקומית

152. כאמור לעיל, במהלך הדיון בפנינו, הוסיפה הועדה המקומית וטענה טענות חדשות שלא נטענו בכתב טענותיה.
153. כך למשל טענה הועדה המקומית, כי השאלה האם חתימה על הסכם אופציה מהווה מימוש אם לא, לא צריכה להיעשות לאורו של חוק מיסוי מקרקעין, אלא היא צריכה להיעשות מנקודת מבטו של הבעלים (המוכר), ועל כן מאחר ובהסכם אופציה הבעלים מתחייבים באופן בלתי הדיר ומוותרים על השליטה, יש לראות בחתימה על הסכם אופציה כהסכם שלם ברגע כריתתו, המהווה מועד מימוש המחייב בהיטל השבחה.
154. כלומר, למרות שבכתב טענותיה התמקדה הועדה המקומית בהסכם האופציה מושא הערר דנן, וטענה כי הוא אינו הסכם אופציה, הרי שטענתה החדשה היא, כי יש לראות בכל הסכם אופציה כהסכם מכר מותלה שהושלם ביום חתימתו (לכל הפחות בכל הסכם אופציה הכולל נספח של הסכם קומבינציה).
155. עוד טענה הועדה המקומית, כי קביעה לפיה חתימה על הסכם אופציה אינה מהווה "מימוש זכויות", תביא לכך שהשוק יפנים זאת, וישתמש בהסכמי אופציה כדי "להנדס" עסקאות באופן שיסכל את תכלית החוק ויפגע בקופת הציבור, כגון, כדי "לעקוף" מקרים בהם ניתן פטור מהיטל השבחה רק בגין מימוש בהיתר ולא בגין מימוש במכר.
156. על כך נבהיר, כי ראשית כל, דינן של הטענות החדשות להידחות על הסף, שכן לא זו בלבד שהן לא נטענו בכתב הטענות של הועדה המקומית - בו התמקדה כאמור הועדה המקומית בהסכם האופציה מושא הערר דנן וטענה כי הוא מהווה הסכם מכר, אלא בחלקן הן אף סותרות את שנטען על ידה בכתב טענותיה.
157. אולם למעלה מן הצורך נבהיר, כי דינן של טענות אלה להידחות גם לגופן, שכן כאמור לעיל, אמת הדבר שיכול להיות שוני בין דיני מיסוי מקרקעין ובין דיני היטלי השבחה, אולם, קבלת עמדת הועדה המקומית תביא לכך שהשוני במערכות הדינים לא יתבטא בתוצאת החתימה על החוזה, אלא בעצם הגדרת המהות של אותו חוזה, כך שמחד גיסא, אותו חוזה יוגדר לגבי דיני היטלי השבחה כחוזה שלם מרגע כריתתו, ומאידך גיסא אותו חוזה יוגדר לגבי חוק מיסוי מקרקעין ככזה שלא הושלם ברגע כריתתו.
158. תוצאה זו הינה מוקשית, ובהיעדר סיבה הגיונית, אין מקום לקבלה. ונחזור שוב ונאמר, כי כשם שנאמר בהלכת אלדר שרון, כי: "אין זה רצוי, כי חוזה ייחשב כחוזה שלם מההיבט החוזי, ואילו לצורך חוק מס שבח נראה בו חוזה בלתי שלם ולא מחייב", כך אין זה רצוי שחוזה לא ייחשב כחוזה שלם מההיבט החוזי, ואילו לצורך דיני היטל השבחה נראה בו כחוזה שלם ומחייב.
159. באשר לטענה הנוספת (והחדשה) של הועדה המקומית, כי קביעה לפיה חתימה על הסכם אופציה אינה מהווה מימוש, תביא לכך שהשוק ישתמש בהסכמי אופציה כדי לחמוק מתשלום היטל השבחה וכדי "להנדס" עסקאות ו-"לעקוף" מקרים בהם ניתן פטור מהיטל השבחה רק בגין מימוש בהיתר ולא בגין מימוש במכר, אזי, מעבר לעובדה שככל והדבר מותר, אז אין בכך כל פעולה פסולה או "לא לגיטימית", הרי שאין ממש בטענה זו, שכן בחינת התוצאות שתיגרמנה או שלא, לא יכולה להשפיע על בחינת השאלה האם הסכם האופציה הינו שלם ביום כריתתו אם לאו.
160. זאת ועוד, טענה זו אשר מבקשת לקבוע כי החוזה הושלם במועד כריתתו, מבוססת על כך שקיימים סעיפי פטור מהיטל השבחה הניתנים רק בגין מימוש בהיתר ולא בגין מימוש במכר. אם כך, ככל ויהיו סעיפי פטור שיינתנו רק במכר ולא בהיתר, וכי אז תטען הועדה המקומית כי יש לשנות את הגדרת מהות החוזה ולקבוע כי הוא לא הושלם במועד כריתתו? ברי הדבר כי אין לקבל טענה מסוג זה, שכאמור משליכה על בחינת מהות החוזה את הנגזרות השונות שתיגרמנה או שלא מהפרשנות שתיקבע.
161. נוכח האמור, אנו דוחים את הטענות החדשות גם לגופן.
162. על יסוד מכלול הטעמים המפורטים לעיל, אנו קובעים:

- 162.1. ככלל, הסכם אופציה לא מהווה "מימוש זכויות" המקים חיוב בהיטל השבחה;
- 162.2. בפרט, הסכם האופציה מושא הערר דנן, הינו הסכם אופציה ולא הסכם מכר, ועל כן החתימה עליו לא מהווה "מימוש זכויות" המביא לחיוב בהיטל השבחה.
163. אשר על כן, דינו של הערר להתקבל, ויש לבטל את דרישת התשלום שהפיקה הועדה המקומית.

סוף דבר

164. לאור כל האמור לעיל, הואיל וככלל, הסכם אופציה לא מהווה "מימוש זכויות" - לצורך החיוב בהיטל השבחה, ומשנמצא כי הסכם האופציה מושא הערר דנן, הינו הסכם אותנטי, ולא הסכם מכר המוסווה כאופציה, הרי שדינה של עמדת הועדה המקומית לפיה חל "מימוש זכויות" במועד החתימה על הסכם האופציה, להידחות במלואה.
165. לפיכך, אנו מקבלים את הערר במלואו, ומורים על ביטול דרישת התשלום שהפיקה הועדה המקומית לעוררים בסך של 27,105,498 ₪.
166. נוכח התוצאה אליה הגענו, ובהתחשב במכלול נסיבות העניין, אנו סבורים שיש לחייב את הועדה המקומית לשאת בהוצאות העוררים, בסך של 5,000 ₪ + מע"מ (וזאת לפני משורת הדין - על הצד הנמוך).
167. סכום זה ישולם לעוררים בתוך 30 ימים ממועד המצאת החלטה זו, שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית.
168. ההחלטה התקבלה פה אחד.

יום שלישי, ח' בתמוז תשפ"ו, 23 ביוני 2026



יוני שורץ, עו"ד
יו"ר ועדת הערר המחוזית
לפיצויים והיטלי השבחה
מחוז מרכז



ליאת אורין משיח
מזכירת ועדת הערר המחוזית
לפיצויים והיטלי השבחה
מחוז מרכז